



Universidade de Aveiro
Ano 2015

Instituto Superior de Contabilidade e
Administração da Universidade de Aveiro

**SANDRA LARANJO
VALENTE**

**O *Target Costing* aplicado nas maiores empresas
portuguesas**



**SANDRA LARANJO
VALENTE**

**O *Target Costing* aplicado nas maiores empresas
portuguesas**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade no ramo de Auditoria, realizada sob a orientação científica do Professor Jorge Pedro do Vale Martins do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, Professor equiparado a Assistente do 1º triénio do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Aos meus familiares,namorado e amigos

O júri

Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa

Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Arguente

Professor Doutor Jorge Manuel de Almeida Campino

Professor Coordenador Convidado S/ Agregação da Universidade de Aveiro

Orientador

Mestre Jorge Pedro do Vale Martins

Professor equiparado a Assistente do 1º triénio do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Agradecimentos

À minha mãe, pela educação e valores transmitidos ao longo da vida, o qual me tornou numa pessoa perseverante e motivada.

Ao meu avô, pelo seu grande exemplo como aprendizado, de onde herdei a minha constante vontade de aprender.

Ao meu namorado, pelo amor, motivação, paciência e apoio sempre presente.

Aos meus familiares e amigos, pela paciência e compreensão que tiveram pela minha ausência.

Ao Professor Jorge Martins, orientador desta dissertação, pelo seu apoio, disponibilidade, revisão e correção, indispensáveis à concretização deste trabalho.

Às minhas colegas de trabalho que me ensinaram ferramentas e métodos de trabalho que ajudaram na elaboração deste trabalho.

E a todas as empresas que cooperaram no preenchimento do questionário, possibilitando a realização do estudo empírico.

Muito obrigada a todos!

Palavras-chave

Target Costing, custo alvo, custeio alvo, gestão estratégica

RESUMO

A globalização das economias é caracterizada por fortes pressões externas sobre as empresas que convergem para o aumento da concorrência internacional.

O preço de mercado está fortemente influenciado pela concorrência e pelo preço que o consumidor está disposto a pagar por certo tipo de bem.

A ferramenta de gestão estratégica *Target Costing* responde a esta problemática. Esta ferramenta consiste em estabelecer ainda na fase de desenvolvimento, o custo máximo admissível para determinado produto, ao invés do habitual cálculo “cost plus costing”, em que o cálculo do preço de venda é efetuado depois de todos os custos incorridos.

Esta ferramenta tem sido utilizada em vários países da Europa, América, Ásia e Oceânia. Este trabalho apresenta uma análise comparativa relativamente aos países estrangeiros, mas a essência do estudo é a utilização do *Target Costing* pelas maiores empresas de Portugal.

Keywords

Target Costing, strategic management

ABSTRACT

The globalization of economies is characterized by a strong external pressure on companies which leads to an increased international competition.

The market price is strongly influenced by competition and by the price the consumer is willing to pay for a particular kind of good.

The Target Costing strategic management tool responds to this issue. This tool establishes the maximum amount allowable for a given product when it is still in the development phase, rather than the usual "cost plus costing" procedure which the calculation of the selling price is made after all the costs incurred.

This tool has been used in several countries of Europe, America, Asia and Oceania. This paper presents a comparative analysis of foreign countries, but the essence of the study is the use of Target Costing by Portugal's largest companies.

ÍNDICE

RESUMO	vi
ABSTRACT	vii
ÍNDICE.....	viii
ÍNDICE DE QUADROS	x
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	xi
ÍNDICE DE ABREVIATURAS	xii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA	3
1.1 Enquadramento teórico e científico do <i>Target Costing</i>	3
1.1.1 A origem do <i>Target Costing</i>	3
1.1.2 Definição do <i>Target Costing</i> e os seus princípios.....	4
1.1.3 Características do <i>Target Costing</i>	6
1.1.4 Fases de implementação do <i>Target Costing</i>	7
1.1.5 Limitações à aplicação do <i>Target Costing</i>	8
1.2 A aplicação do <i>Target Costing</i> nos diferentes continentes.....	9
1.2.1 Na Europa	9
1.2.2 Na América	13
1.2.3 Na Ásia.....	16
1.2.4 Na Oceânia	18
1.2.5 Análise comparativa entre Países	21
CAPÍTULO II – METODOLOGIA	24
2.1 Introdução	24
2.2 Método de pesquisa e técnicas utilizadas.....	25
2.3 Estrutura e objetivos do questionário.....	26
2.4 Definição da população.....	27
2.5 Recolha de dados e tratamento da informação recolhida.....	28
CAPÍTULO III – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS	29
3.1 Caracterização da amostra.....	29
3.2 Análise de Dados	31
3.2.1 Utilização do <i>Target Costing</i> nas empresas portuguesas	31
3.2.2 Discussão dos dados.....	35
CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	38
4.1 Conclusões.....	38

4.2 Contributos teórico-práticos e limitações do estudo.....	40
4.3 Sugestões para investigações futuras	41
Referências Bibliográficas	42
ANEXOS.....	45
Anexo 1 – Texto introdutório que acompanhou o questionário	45
Anexo 2 – Questionário.....	46

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1	–	Análise comparativa entre países.....	24
Quadro 2	–	Dimensão.....	30
Quadro 3	–	Zona geográfica.....	31
Quadro 4	–	Caracterização da atividade económica.....	31
Quadro 5	–	Justificação da não utilização do <i>Target Costing</i>	32
Quadro 6	–	Utilização do <i>Target Costing</i>	32
Quadro 7	–	Lançamento de novos produtos.....	34
Quadro 8	–	Fatores para atingir sucesso.....	34
Quadro 9	–	Método utilizado para estabelecer preço de venda.....	35

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Tipo de empresa utilizadoras do TC.....	33
Gráfico 2 – Estratégia de gestão.....	33
Gráfico 3 – Fase do cálculo do custo de produção.....	35
Gráfico 4 – Fase em que preço de venda é calculado.....	35

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

ABC	<i>Activity based costing</i>
ABM	<i>Activity based management</i>
AV	Análise de valor
AF	Análise funcional
BSC	<i>Balanced scorecard</i>
EUA	Estados Unidos da América
EV	Engenharia de valor
I&D	I&D
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMA	<i>Institute of Management Accountants</i>
PME	Pequenas e médias empresas
JIT	<i>Just in time</i>
TC	<i>Target Costing</i>
TQM	<i>Total Quality Management</i>

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas temos assistido a uma mudança no ambiente onde as organizações operam. Fenómenos económicos, nomeadamente o desenvolvimento de novas tecnologias de produção, a maior complexidade e variedade de produtos, ciclos de vida dos produtos mais curtos, e a maior abertura dos mercados internacionais, exigiram uma nova abordagem por parte da gestão.

O aumento da concorrência nos mercados económicos motivado pela globalização exige das empresas uma gestão eficiente. Neste sentido, as empresas procuram estratégias de gestão que possibilitem, em simultâneo, diminuir o custo de produção e atingir os requisitos exigidos pelos clientes.

A ferramenta de gestão estratégica *Target Costing* é uma das ferramentas que se adequa a este tipo de ambiente económico. Segundo vários estudos internacionais e nacionais, verifica-se que esta ferramenta é utilizada na sua maioria em indústrias transformadoras inseridas em ambientes de elevada competitividade e é utilizada em diferentes países. Apesar das diferenças a nível de envolvente cultural e económica dos países, não se encontraram muitas diferenças a nível da sua utilização, demonstrando que o fator cultural não tem influência sobre a aplicabilidade do *Target Costing*.

Este estudo tem carácter inovador em Portugal, pelo que apenas existe um estudo empírico às empresas de componentes automóveis com uma amostra de reduzida dimensão e outro menos abrangente.

A escassa oferta de estudos sobre este tema e a curiosidade em perceber qual o nível de utilização do *Target Costing* desencadeou a investigação sobre a aplicação desta ferramenta nas maiores empresas portuguesas.

Neste sentido, a questão principal focou-se em aferir se as maiores empresas utilizam o *Target Costing*. Como questões secundárias, inquiriu-se se existem semelhanças na utilização do *Target Costing* a nível nacional e internacional, e ainda se existem discrepâncias entre a teoria e a prática na utilização do *Target Costing*.

A metodologia seguida para a análise destas questões foi uma metodologia de perspetiva quantitativa descritiva, de forma a ser possível o tratamento estatístico dos dados. A amostra foi selecionada de forma não aleatória e do tipo “criterial”, com o objetivo adaptar a amostra ao estudo para obtenção de um maior número de respostas e de conclusões.

A recolha de dados foi efetuada através de questionário, de forma a permitir a análise quantitativa e descritiva das respostas obtidas, e sua comparação com os pressupostos teóricos e conceitos envolvidos no *Target Costing*, aferindo o seu grau de utilização e maturidade de implementação nas maiores empresas portuguesas e a sua discrepância entre a teoria e a prática.

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos:

- O **primeiro capítulo** tem como base elementos recolhidos através de revisão de literatura e está dividido em dois subcapítulos. Em que o primeiro apresenta uma abordagem conceptual sobre o *Target Costing*, e o segundo demonstra a aplicação da ferramenta em empresas internacionais, nomeadamente situadas nos continentes Europeu, Americano, Asiático e Oceânia;
- O **segundo capítulo** descreve a metodologia utilizada na investigação, com descrição dos procedimentos e técnicas que foram seguidas para obtenção de resultados e conclusões sobre o tema em estudo;
- O **terceiro capítulo** expõe a análise e discussão dos dados recolhidos da investigação;
- E por último, o **quarto capítulo** desenvolve as conclusões e sugestões para futuras investigações.

No sentido de contextualizar a ferramenta de gestão estratégica *Target Costing*, começa-se pelo seu enquadramento teórico e científico.

CAPITULO I – REVISÃO DA LITERATURA

1.1 Enquadramento teórico e científico do *Target Costing*

1.1.1 A origem do *Target Costing*

O *Target Costing* (TC) surgiu no Japão em 1960, para dar resposta às empresas ocidentais que superlotavam o mercado asiático. As empresas Japonesas nesta altura encontravam-se com poucos recursos operacionais e técnicos para desenvolver novos conceitos e ferramentas capazes de competir no mercado interno. Foi então que surgiu a ideia de que o cruzamento de informação dos vários departamentos, formando equipas multifuncionais, traria vantagens competitivas (International Federation Accounts, 1999 [IFAC]).

Mais tarde, esta ferramenta generalizou-se à indústria japonesa e tornou-se na ferramenta de eleição naquele país, pelo que vários estudos tiveram como base de investigação empresas, tais como, a Izuzu Motors Ltd, a Komatsu Limited, a Nissan Motors Corporation, a Toyota Motor Corporation, a Sony Corporation, entre outras, dos quais foram extraídas idênticas conclusões (Cooper e Slagmulder, 1999).

Ramanan (2002) afirma que com o aumento dos rendimentos dos japoneses nos anos 60 do Séc. XX, os gostos dos consumidores diversificaram. Este facto obrigou a indústria a reorganizar a produção, introduzindo novos produtos com diferentes características.

Zengin e Ada (2010) referem que o TC surgiu como uma ferramenta de gestão de custos em operações industriais sendo que começou a ser visto como uma ferramenta para aumento de competitividade no início dos anos 90.

Após a segunda guerra mundial, muitas empresas norte americanas cresceram rapidamente devido à reconstrução dos países afetados pela guerra. Para responder a este crescimento, as empresas industriais japonesas concluíram que teriam de oferecer melhores produtos, e a um preço abaixo do praticado no mercado interno e externo. Como resultado, surgiu o TC nas empresas Toyota,

Nissan e NEC, de forma a aumentar a sua competitividade. As próprias empresas norte americanas acabaram, mais tarde, por adotar igualmente esta ferramenta de gestão (Institute of Management Accountants, 1994 [IMA]).

No ponto que se segue descreve-se algumas definições do *Target Costing* referidas por vários autores.

1.1.2 Definição do *Target Costing* e os seus princípios

O TC é, conceptualmente, definido como um sistema de gestão de custos, desenvolvido para gerir principalmente custos de novos produtos, com o objetivo da sua redução nas fases de pesquisa, desenvolvimento, *design* e produção (Maher, 1997).

Esta ferramenta tem como objetivo reduzir os custos globais de todo o ciclo de vida dos produtos, ainda na fase de planeamento dos novos produtos, defendendo que a qualidade, funcionalidade e custos globais são determinados nesta mesma fase. Neste sentido, é necessário um planeamento sistemático de mercado e de lucros, combinado com uma gestão de custos proactiva na fase de desenvolvimento do produto (Ax, Greve e Nilsson, 2008).

Segundo Ramanan (2002), o TC consiste na determinação antecipada de custos, ainda antes de incorridos. Existe a preocupação de concretizar os requisitos exigidos pelos clientes e de interligar a empresa à sua cadeia de valor, num sistema de planeamento de custos e ganhos, coeso e integrado.

Sakurai (1989) define o TC como uma ferramenta de redução de custos de todo o ciclo do produto, com o objetivo alcançar simultaneamente a satisfação do cliente e o lucro da empresa (citado por Cannella, Ginna - MAAW).

Cooper e Slagmulder (1999) definem o TC como uma técnica para gerir os lucros futuros da organização. Esta ferramenta de gestão inicia o processo ao definir o *Target Price*, que é, normalmente, determinado por pesquisas de mercado. De seguida é calculado o *Target Cost*, que representa o limite de custos para

produção do produto, o qual não poderá ser excedido e as características qualitativas e funcionais não podem ser perdidas.

O TC procura antecipar os custos antes de serem incorridos, melhorar características dos produtos e processos de desenvolvimento, focando sempre os requisitos dos clientes e a competitividade do mercado (Institute of Management Accountants, 1994 [IMA]).

Swenson *et al.*, (2003) defendem que as empresas utilizam o TC para melhor controlar os custos e o aumento dos lucros. O processo consiste em definir custos desafiantes para novos produtos. No entanto, por vezes resultam discrepâncias entre o *Target Cost* e os custos no final da produção, as quais são atenuadas através do envolvimento dos vários departamentos da empresa, de forma a reduzir os custos em qualquer fase do ciclo de vida do produto, sejam estas no *design*, nos materiais ou processos de produção.

Segundo Tani (1995) o TC tem como objetivo estabelecer e atingir o *Target Cost* através do planeamento, desenvolvimento e detalhe do *design* de novos produtos com a utilização de técnicas como a engenharia de valor (EV). Esta ferramenta surgiu com o conceito de fixação de preços de custo (*Target Cost*) ainda fase de desenvolvimento do produto, possibilitando o planeamento dos custos globais e consequente redução custos.

Soares (2009) considera o TC como um sistema de gestão estratégica de custos e planeamento de lucros, que se foca nas fases de pesquisa, desenvolvimento e engenharia do produto, é orientado pelo preço de mercado, e que o seu maior objetivo é a redução de custos no seu global, envolvendo a cadeia de valor no ciclo de vida dos produtos.

As definições mais comuns do TC incluem a sua utilização em mercados competitivos, a pesquisa de mercado, o planeamento de custos, gestão e redução de custos ainda na fase de desenvolvimento do produto e o envolvimento de todos os departamentos da empresa (IMA, 1994).

De seguida, apresentam-se características que delimitam a ferramenta *Target Costing*.

1.1.3 Características do *Target Costing*

Ax, Greve e Nilsson (2008), afirmam que a adoção do TC está positivamente correlacionado com alto nível de competitividade, e, negativamente com ambientes de incerteza económica. O fator competitividade desperta a necessidade de redução de custos, de forma a enfrentar preços de mercado desafiantes. Quando existe incerteza tecnológica e nos mercados, não é possível definir as necessidades dos consumidores e o preço que estão dispostos a pagar pelos produtos, sendo esta informação, essencial para a primeira fase da implementação do TC.

Zengin e Ada (2010) defendem que o TC permite compilar novas condições de mercado com requisitos exigidos pelos consumidores, atributos técnicos e informação sobre os custos na fase de desenvolvimento, reduzindo o custo dos produtos e eliminando as funcionalidades sem valor.

Para que esta ferramenta seja eficiente, esta tem de ser disciplinada. O processo deverá começar por uma análise de mercado, o qual tem um papel crucial na determinação do *Target Price*, necessário para a determinação no *Target Cost*. Depois do *Target Cost* determinado, as empresas recorrem à EV para otimizar a produção sem que se percam as características dos produtos (funcionalidade e qualidade) impostas pelo consumidor (Cooper e Slagmulder, 1999).

Ainda segundo estes autores, existe uma regra crucial que deve ser seguida, a qual consiste em os custos de produção dos produtos não poderem exceder o *Target Cost* definido, caso contrário os produtos não deverão entrar no mercado até o *Target Cost* ser “atingido”. No entanto, existem estudos que defendem que os produtos poderão entrar no mercado ainda que tenham excedido o *Target Cost* por razões negociais.

Esta ferramenta também é marcada pela participação ativa dos vários departamentos da empresa, desde clientes, engenheiros, *designers*, contabilistas e vendedores (Zengin e Ada, 2010).

Uma das características desta ferramenta consiste no contacto frequente com fornecedores, no sentido de conseguir redução de custos para ambos. A partilha de informação relativamente ao *design* e custos dos produtos permite a negociação para obtenção de custos otimizados (Swenson *et al.*, 2003).

Segundo Ramanan (2002), o TC para deter uma boa performance, exige trabalho de equipa entre os colaboradores da empresa, com a partilha aberta de informação, de forma a dar resposta aos requisitos exigidos pelos consumidores.

Por fim, Dekker e Smidt (2003), concluíram que os maiores benefícios que advêm desta ferramenta são a redução de custos, a qualidade dos produtos, a satisfação do consumidor e o *timing* de introdução do produto no mercado.

No ponto que se segue descrevem-se todas as fases de implementação do *Target Costing*.

1.1.4 Fases de implementação do *Target Costing*

Segundo Ax, Greve e Nilsson (2008), o processo de implementação do TC assenta nos seguintes aspetos e fases:

- **Eleger um produto com as características exigidas pelos clientes** – a primeira fase consiste no estudo de mercado de forma a identificar as características do produto procurado pelo consumidor (abordagem de *market-driver*);
- **Determinação do *Target Price*** – a segunda fase consiste em definir o preço que consumidor está disposto a pagar pelo produto. O preço de venda é estipulado antes de iniciado o processo de produção, com base nas características que dão valor ao produto e que o tornam interessantes para o consumidor;

- **Cálculo do *Target Profit*** – o *Target Profit* consiste na margem de lucro praticada pela empresa, segundo o plano estratégico a longo prazo em vigor;
- **Cálculo do *Target Cost*** – subtrai-se o *Target Profit* ao *Target Price*. O *Target Cost* é o custo máximo admitido para a produção do produto;
- **Decompor o *Target Cost*** - existe a necessidade de avaliar o desempenho de todos os custos, desde os custos de I&D até ao serviço pós-venda. Neste sentido, são estipulados os limites de custos para todos os departamentos internos e para os fornecedores;
- **Resolução de discrepâncias entre custos reais e *Target Cost*** – existem sempre discrepâncias entre os custos reais e os estimados, o que leva à necessidade de otimizar o processo em todos os departamentos até que o *Target Cost* seja atingido. A otimização é possível quando existe partilha de informação entre departamentos e *stakeholders*, e quando utilizadas ferramentas e métodos tais como a EV e análise funcional (AF);
- **Melhoria contínua do processo** – depois do produto entrar no mercado, os esforços no sentido de diminuição de custos e otimização do processo devem ser continuados. Uma ferramenta que complementa o TC no processo de melhoria contínua é o *Kaizen Costing*.

A seguir, avança-se para a exposição de algumas limitações da ferramenta em estudo.

1.1.5 Limitações à aplicação do *Target Costing*

As limitações mais comuns para a não utilização do TC são o desconhecimento da ferramenta, a resistência à mudança, a não aplicabilidade na empresa e a gestão de custos presente ser suficiente (Soares, 2009).

Segundo Zengin e Ada (2010), existem algumas dificuldades de implementação do TC. A necessidade de uma equipa de elementos de vários departamentos com diferentes perspetivas, podem gerar conflitos de interesse, dificultando o processo de tomada de decisão. A resistência à mudança por parte dos colaboradores

devido à pressão que advém do novo processo, também é uma limitação assinalada por estes autores.

De acordo com Yazdifar e Askarany (2012) a implementação do TC também tem desvantagens tais como, a exigência de informação detalhada dos custos, dificuldade em quantificar alguns fatores, acarreta demasiados custos nos primeiros anos, e existe possibilidade de perda de qualidade dos produtos devido à procura de componentes de menor custo para atingir o *Target Cost*.

Briciu e Capusneanu (2013) afirmam que as limitações encontradas pelas empresas romenas, relativamente à implementação do TC foram a falta de conhecimento da ferramenta, a dificuldade de entendimento entre departamentos, a insegurança relativamente aos efeitos provenientes da implementação do método, o detalhe rigoroso de todo o processo de produção e a insuficiente informação contabilística, o que afastam as empresas da implementação desta ferramenta de gestão.

Segundo Ramanan (2002) uma das limitações à utilização do TC é a pressão exercida sobre os colaboradores, podendo levar à quebra de interesse e motivação futura. Também apontam o excesso de valorização dos requisitos do cliente como limitação, pelo facto de poder levar a um resultado oposto ao desejado, devido possibilidade de descontrolo relativamente à crescente incorporação de características aos produtos e aumento de custos.

Nos pontos seguintes, referem-se vários estudos de diferentes continentes para posterior comparação entre países.

1.2 A aplicação do *Target Costing* nos diferentes continentes

1.2.1 Na Europa

Portugal

Soares (2009) elaborou um estudo ao *cluster* automóvel, enviando um questionário a 57 empresas, das quais recebeu 11 respostas. A maioria destas empresas calcula o preço de venda segundo o método “*cost plus costing*” e

estabelecem os seus custos com base no custo padrão interno da empresa. Seis das empresas estudadas estabelecem os custos do produto ainda na fase de projeto e negociação, característica presente no método do TC. As ferramentas mais utilizadas na combinação com o TC são o *Activity Based Costing* (ABC) e *Activity Based Management* (ABM) para a melhoria contínua dos processos, o *Total Quality Management* (TQM) e *Kaisen Costing* no sentido de obter a excelência e melhoria contínua dos produtos, e ainda o *Just in Time* (JIT) e *Kaisen Costing* para manter o controlo permanente dos *stocks*.

Estas empresas consideram que a implementação do TC foi bem-sucedida, e que os fatores que contribuíram para esse facto foram o grau de formação e motivação dos colaboradores, a pressão externa devido à sua influência dinamizadora, o envolvimento da gestão de topo durante o processo de implementação, que contribuiu para a excelência operacional adequando as capacidades da organização aos seus objetivos de desempenho, e por último os processos de melhoria contínua e os sistemas de controlo de desvios que permitem o sucesso pós implementação.

As justificações mais apontadas, para a não utilização do TC é o desconhecimento da ferramenta, os problemas relacionados com a mudança de gestão, os sistemas de gestão de custos presentes serem suficientes e a não aplicabilidade na empresa.

Alemanha

Dekker e Smidt (2003) fizeram um estudo às empresas industriais alemãs, no sentido de obter informação sobre a implementação e utilização do TC nessas empresas.

A recolha de informação sobre as empresas foi feita através de envio de um questionário a 175 empresas industriais, das quais obtiveram 43 respostas. Das respostas rececionadas, 32 são utilizadoras de ferramentas idênticas ao TC mas que identificam com outro nome (apenas 1 respondeu que utilizava o TC).

As indústrias alemãs com maior adesão a este tipo de ferramenta são as indústrias dos setores da eletrônica, têxtil, equipamento de precisão e química, e os fatores com maior influência são a competitividade e a incerteza do mercado. Tal como as práticas nas empresas japonesas, na Alemanha são reunidas equipas multifuncionais com o objetivo de atingirem o *Target Cost*.

Os benefícios referidos pelas empresas em estudo foram, por ordem de importância, a redução de custos, o rápido lançamento de novos produtos, a satisfação dos clientes e o controlo de qualidade.

O estudo também refere o envolvimento de todos os departamentos da empresa no processo de desenvolvimento do produto. No entanto, o departamento mais envolvido é o departamento do desenvolvimento do produto, sendo o menos envolvido o departamento da contabilidade.

As principais justificações das empresas não utilizadoras é a própria natureza da empresa, a não aplicabilidade da ferramenta na empresa, e a falta de conhecimento do TC.

Desta forma, conclui-se que as empresas alemãs utilizam técnicas de gestão similares ao TC, em que características como o cálculo do custo admissível do produto (*Target Cost*), através da subtração da margem de lucro a um preço de venda estabelecido (*Target Price*) *à priori*. O envolvimento dos vários departamentos da empresa e a redução de custos estão presentes no ciclo de vida dos produtos, tal como presente na literatura.

Roménia

Segundo um estudo às empresas de eletrodomésticos romenas elaborado por Briciu e Capusneanu (2013), verifica-se que nestas empresas o departamento de contabilidade é considerado um elemento essencial para a preparação e obtenção de objetivos financeiros a longo prazo, e que possibilita a correta implementação da ferramenta TC. Estes autores defendem que este departamento deverá ser credível perante outros e conseguir envolver os restantes departamentos no processo.

O TC requer mudança de mentalidades dos gestores e contabilistas das empresas industriais romenas, os quais estão habituados a aceitar subidas de preço nos mercados sem qualquer resposta estratégica a essas alterações.

As empresas industriais são as mais afetadas pela pressão e competitividade presente nos mercados, pelo que deverão adotar soluções como o TC. Esta ferramenta é útil quando existe planeamento de custos na fase do *design* de produtos, assegurando que os produtos que não geram lucros não são lançados no mercado.

As limitações encontradas para a não utilização do TC, foram a falta de conhecimento sobre a ferramenta, conflitos e dificuldade de entendimento entre departamentos, receio relativamente ao impacto e efeitos resultantes da implementação, a informação detalhada do processo de produção e insuficiência de informação contabilística.

Os benefícios resultantes da utilização desta ferramenta são a gestão de custos de todo ciclo de vida do produto desde a fase de desenvolvimento do produto, identificação de problemas no processo de aquisição de materiais, redução de custos de desenvolvimento, melhor relação com os fornecedores devido ao seu envolvimento no início do processo, motivação e ativação das várias competências dos colaboradores através do envolvimento multifuncional, e maior detalhe e qualidade de informação sobre custos de produção, visto que a informação provém de vários departamentos.

Suécia

O estudo de Fridh e Borgernäs (2003) aplicado às empresas demonstra a escassa utilização do TC na Suécia. A informação foi obtida através do envio de um questionário a 250 empresas, dos quais se conseguiram 91 respostas. Dessas respostas, 15 empresas utilizam o TC. As indústrias mais comuns são a maquinaria e a metalurgia, e a estratégia das empresas mais utilizada é a da diferenciação. Não encontraram nenhuma correlação entre a utilização e o tamanho da empresa, visto que existe proximidade nas respostas de utilizadores e não utilizadores.

A competitividade está presente no ambiente empresarial das empresas que utilizam o TC, e os métodos de preço mais utilizados são o preço baseado no mercado e no cliente. Os fornecedores e clientes são envolvidos no início do processo de desenvolvimento do produto, e os departamentos mais envolvidos no processo são o do desenvolvimento do produto, do *design* do produto e das compras. Os benefícios provenientes da utilização do TC foram o conhecimento de custos gerais, focar o lucro e a redução de custos.

As justificações para a não utilização da ferramenta foram a falta de conhecimento do TC, resistência à mudança e a falta de formação e experiência do pessoal.

Ax, Greve e Nilsson (2008) também fizeram um outro estudo às empresas Suecas, em que enviaram questionário a 250 empresas, das quais resultaram 57 respostas válidas. Destas empresas utilizadoras do TC, concluiu-se que existe uma correlação positiva relativamente à competição intensa no mercado, e uma correlação negativa no que diz respeito à incerteza no mercado, constatação oposta ao estudo às empresas alemãs de Dekker e Smidt.

1.2.2 Na América

Estados Unidos da América (E.U.A.)

O estudo de Ellram (2006) teve como objetivo indicar as diferenças existentes entre a teoria e a prática da implementação do TC, comparando a utilização desta ferramenta entre as empresas do Japão e dos EUA. Neste sentido, o estudo focou-se apenas em 11 empresas utilizadoras do TC.

Oito destas empresas têm os fornecedores envolvidos no início do processo e algumas destas empresas definem o *Target Price* segundo informação do cliente (normalmente empresas clientes de grande dimensão com influência). O *Target Cost* é calculado segundo o plano estratégico das empresas, tal como sugerido na literatura.

Depois do *Target Cost* calculado, os custos são impostos aos departamentos respetivos e normalmente são liderados pelo departamento de contabilidade ou financeiro.

A resolução de diferenças de custos entre *Target Cost* e custos reais é estudada através da reunião dos diferentes departamentos incluindo fornecedores, com vista otimizar o processo.

Estudos sobre empresas Japonesas relatam que os engenheiros de produção são responsáveis por resolver as tensões que surjam no mercado e com fornecedores. No entanto, as empresas dos EUA defendem que os fornecedores devem trabalhar em conjunto com o departamento de *design* para atingir o *Target Cost*, facto que não é mencionado nos estudos às empresas asiáticas.

Os fornecedores por norma estão empenhados em atingir o *Target Cost* em conjunto com as empresas, porque caso o custo de produção ultrapasse o *Target Cost*, o projeto será cancelado e o produto não será introduzido no mercado, perdendo desta forma vendas futuras relacionadas com o mesmo. As empresas estudadas afirmam terem cancelado projetos pelos custos excederem o *Target Cost*. No entanto, estas empresas estudadas também afirmam ter lançado pelo menos um produto antes do *Target Cost* atingido, por várias razões, tais como por competitividade ou pelo cliente.

Depois do *Target Cost* ser atingido, existe a necessidade de implementar um sistema de melhoria contínua, como por exemplo o *Kaizen Costing*.

Podemos concluir com este estudo, que existem algumas diferenças entre a aplicação do TC nas empresas japonesas e nas empresas dos EUA, nomeadamente, a importância do envolvimento dos fornecedores desde o desenvolvimento do produto e a sua ligação com departamento de *design*, aspetos que não são dados muita importância na literatura referente às empresas japonesas. Para as empresas americanas, o envolvimento dos fornecedores é indispensável para o TC ser atingido.

Brasil

O artigo de Jacomit e Granja (2011) relata o estudo efetuado à maior empresa de construção de habitação social de São Paulo, no sentido de verificar a aplicabilidade do TC neste setor.

O crescimento da procura de habitação social colocou o setor público sobre pressão, relativamente às construções com estas características, levando à implementação de ferramentas de gestão.

A empresa estudada utiliza o TC e o objetivo da sua implementação foi o aumento do valor acrescentado das habitações, aumentando as funcionalidades sem o aumento dos custos de produção.

Um dos maiores obstáculos encontrados na implementação desta ferramenta foi o grande nível de incerteza do mercado. A empresa não tem qualquer informação sobre o seu cliente e não existe envolvimento dos fornecedores no processo de desenvolvimento. No contexto deste estudo, a competitividade é quase nula, visto que o cliente tem rendimento baixo e não tem opção de escolha. Os níveis de qualidade e funcionalidade são os essenciais para habitação, sendo os *Target Cost* calculados nestes moldes, sem que as habitações percam as características habitacionais.

No estudo de Bertucci (2008) às empresas do setor de componentes automóveis do Brasil, verificaram-se algumas semelhanças e diferenças entre a literatura e a utilização do TC. O processo é disciplinado e são permitidos ajustes ao *Target Cost* quando se verifica a impossibilidade de atingir o mesmo. Existem equipas multifuncionais, mas com pouco poder de decisão. No entanto, o departamento com maior envolvimento é o departamento de vendas e contabilidade, verificando menor envolvimento do departamento de desenvolvimento e dos fornecedores do que presente na literatura. Nestas empresas as razões de adoção prendem-se na necessidade de redução de custos, na satisfação de clientes, na qualidade e rapidez no lançamento dos produtos no mercado.

1.2.3 Na Ásia

Japão

Sungkyoo, Keun-Hyo e Il-woon (2008) enviaram questionários para 880 empresas industriais japonesas, dos quais receberam 162 respostas. As indústrias mais vulgares foram a indústria automóvel e aviação, construção e eletrónica.

Estas empresas identificaram fatores que contribuíram para o sucesso da implementação do TC, tais como, suporte de gestão, sistema e ferramentas de informação, estimação de custos e partilha da informação. Os maiores benefícios encontrados foram a redução de custos, eficiência dos processos e maior comercialização dos produtos.

Os fatores menos importantes para estas empresas foram a descentralização de poderes, a cooperação entre departamentos e a transferência dos colaboradores entre departamentos.

Bahraini

Juhmani (2010) investigou a utilização do TC em 80 empresas industriais de Bahraini. A pesquisa foi elaborada através do envio de questionário, dos quais resultaram 26 respostas. Dessas empresas, 16 utilizam ferramentas de gestão com características semelhantes ao TC, há mais de 5 anos, mas com nome diferente. Das empresas utilizadoras, 8 utilizam a ferramenta em todos os seus produtos, enquanto as restantes apenas utilizam em parte dos seus produtos.

As empresas não utilizadoras justificam a rejeição ao método de gestão pela sua não aplicabilidade na empresa, devido à utilização de métodos “*cost plus costing*” e devido à tendência para a diminuição de qualidade consequente da tentativa de diminuição de custos.

Não se verificou qualquer correlação entre a utilização do TC e o tamanho das empresas. Verifica-se uma correlação entre atingir o *Target Cost* e a alta performance da empresa, e que a estratégia de foco se torna mais favorável do que a estratégia de *low cost* mas sem diferença significativa.

Os benefícios mais comuns foram a assistência na relação entre custo, qualidade e funcionalidade, ajuda no lançamento de novos produtos, redução de custos, e progresso de qualidade e funcionalidade de produtos existentes.

Não se verificou envolvimento dos fornecedores no processo de TC nestas empresas, apenas são colocados sobre pressão para a redução de custos.

As empresas reconhecem que fazem ajustamentos ao *Target Cost* para que a produção dos produtos seja possível, nos casos em que este é demasiado baixo e exigente.

Jordânia

De acordo com o estudo de Al-Dalabeeh (2012), as empresas industriais da Jordânia relacionam o TC à redução de custos.

O estudo foi feito a 50 empresas, através do envio de questionário, do qual resultaram 35 respostas. Verificou-se que estas empresas têm capacidade de utilização desta ferramenta, e estão a utilizar métodos de redução de custos.

Também se verificaram limitações à utilização do TC, devido à dependência de “mão humana” em vez de tecnológica, falta de necessidade de aplicação da ferramenta ou falta de informação necessária para implementação da ferramenta.

O estudo recomenda a utilização do método de gestão através da eliminação dos entraves ao processo e da formação do pessoal.

Irão

O estudo de Khozein e Royaei (2011) relata que as empresas iranianas consideram vários critérios na sua análise de gestão, nomeadamente o critério organizacional, de gestão, do ambiente, técnico e por último o de projeto de equipa. No critério organizacional, dão importância à participação de todos os departamentos da empresa e a necessidade de um bom departamento de *design*. Relativamente ao critério de gestão, defendem a utilização de estratégias de competitividade, e quanto ao critério do ambiente, recomenda a pesquisa de

requisitos dos clientes. A influência técnica consiste na importância dada ao sistema de gestão contabilístico no ciclo de vida do produto e o objetivo de atingir o *Target Cost*. A capacidade de trabalho de equipa e rotação de colaboradores entre departamentos também é imprescindível para o sucesso da empresa.

Este estudo defende que as empresas deverão implementar um processo de engenharia e *design* capaz de aumentar a qualidade e reduzir custos, e excluir as atividades sem valor do processo produtivo. Na altura de implementação do TC deverá ser constituída uma equipa com elementos de vários departamentos.

Turquia

O estudo às empresas turcas foi realizado através de envio de questionário a 451 empresas, das quais resultaram 90 respostas.

Os sectores mais comuns de entre os utilizadores do *Target Costing* são as indústrias de automóveis, maquinaria e papel. A maioria destas empresas lança produtos em menos de um ano, utilizam estratégias competitivas e dão grande importância aos requisitos do consumidor antes da fase de desenvolvimento.

As relações entre fornecedores e estas empresas são mais ligadas entre si, e a maioria destas empresas está inserida em mercados competitivos (Kocsoy, Gurdal e Karabayir, 2009).

1.2.4 Na Oceânia

Nova Zelândia

Rattray, Lord e Shanahan (2007) fizeram também um estudo às empresas industriais de Nova Zelândia, com o objetivo reter informação sobre a implementação e utilização do TC nessas empresas.

A recolha de informação foi feita através de envio de questionário a 80 empresas, resultando 31 respostas válidas, das quais retiraram a informação de que 12 empresas utilizam a ferramenta em estudo. A limitação ao estudo referida pelos

autores resume-se ao diminuto número de respostas e o pequeno número de empresas utilizadoras do TC.

Nestas empresas verificou-se que o TC, está a ser utilizado no desenvolvimento de novos produtos e nos produtos já existentes no mercado. O departamento de produção é o departamento mais envolvido no processo, sendo o departamento de vendas o menos envolvido.

Os fornecedores estão pouco envolvidos apesar de defenderem que o seu envolvimento é benéfico para atingir o TC, justificando que a ferramenta é mais eficiente quando alargado à cadeia de valor.

As maiores razões apresentadas pelas empresas para a utilização da ferramenta são a redução de custos, a satisfação do cliente, o controlo de qualidade e o lançamento de novos produtos.

Neste estudo também é referido a existência de ajustamentos ao TC, para assistir a vendas de futuros produtos e para lançar o produto a tempo.

Também concluíram que existe uma correlação positiva significativa para a alta concretização do TC associado à alta performance da empresa, no entanto não existe qualquer correlação entre a alta performance da empresa e a utilização ou não do TC.

A maior razão para a não utilização da ferramenta é a não aplicabilidade na empresa devido à natureza da produção da empresa.

Neste estudo não se encontrou qualquer relação entre a utilização do TC e o tamanho, nem com a estratégia da empresa.

Austrália

A IFAC (1999) efetuou um estudo referente à utilização do TC na Toyota Austrália. O fator mais influente é a redução de custos e melhoria contínua depois de lançado em produção. A realidade deste tipo de empresas é de uma grande competitividade, o que obriga a estabelecer ciclos de vida curtos para os seus

produtos. Os produtos têm de oferecer as características pretendidas pelos seus clientes, relativamente a qualidade e funcionalidade, e com preço competitivo.

Segundo este estudo os maiores benefícios resultantes da utilização do TC são a eficiência dos processos e inovação dos produtos, maior competitividade e maior comercialização dos produtos com orientação para clientes, e uma gestão mais eficiente devido aos sistemas de controlo de gestão que possibilitam a identificação de oportunidades de mercado.

O *Target Cost* é composto por todos os custos do ciclo de vida do produto, desde desenvolvimento até aos custos de marketing e distribuição do produto.

Existe dificuldade em diminuir os custos de vendas e marketing sem que o produto seja lançado. O que dificulta a tarefa dos departamentos de vendas e distribuição que têm como objetivo estabelecer preços de mercado para os novos produtos.

O departamento de compras também contribui para a redução de custos totais do processo através da redução de custos na aquisição de matérias-primas e componentes, resultante da negociação com fornecedores, de forma a reduzir custos na aquisição de matérias-primas e componentes. O departamento de compras reúne-se com os restantes departamentos para averiguar se existe a possibilidade de produzir os produtos em vez de serem comprados. A empresa tem uma lista de fornecedores envolvidos no início do processo, os quais trabalham em conjunto e são impostos *Target Costs*, obtendo qualidade e preços competitivos.

Nesta empresa é utilizada a EV e a análise de valor (AV), em que a EV tem como objetivo identificar as funções dos produtos, e a AV deverá identificar os custos e minimizá-los. A EV é muito importante para a identificação de ações com vista à redução de custos, através de análises, experiências e inovação.

O departamento produção tem grande importância no planeamento de custos para a Toyota Austrália, visto que tem de estabelecer *Target Costs* na altura de planeamento de produto e na fase de produção tem de concretizar esses custos.

1.2.5 Análise comparativa entre Países

Segundo os estudos referenciados anteriormente, concluímos que o TC é utilizado nos continentes mais industrializados. Não temos evidência de qual o país com maior utilização, mas dado a sua origem, o Japão deverá ser o país com maior probabilidade desse facto. A maioria dos estudos tem uma percentagem de respostas reduzida devido à informação solicitada ser de carácter sensível às empresas, pelo que a maioria dos estudos têm análise estatística descritiva simples.

No entanto, existem algumas conclusões que se podem tirar da informação adquirida nestes estudos realizados a países orientais e ocidentais. Quase todos os estudos referem que a competitividade de mercado é um fator que influencia as empresas a utilizar o TC, em que apenas os estudos dos EUA e da Nova Zelândia não fizeram tal referência.

As empresas da Suécia, Alemanha, Japão e Irão referem que os departamentos mais envolvidos no processo são os departamentos de desenvolvimento do produto e de *design*. No entanto, as empresas da Roménia, EUA e Bahraini afirmam que o departamento de contabilidade tem grande envolvimento devido à necessidade de recolha, preparação e controlo de informação sobre os custos do produto.

Em relação ao envolvimento do fornecedor desde o início do processo, não existem conclusões sólidas visto que existem estudos que não fazem qualquer referência sobre este facto. Apenas existe informação sobre o envolvimento do fornecedor nos processos de TC nas empresas da Roménia, Suécia, EUA, Irão e Austrália.

A redução de custos é o benefício mais valorizado pelas empresas, seguido pela satisfação de clientes e controlo de qualidade.

As razões mais frequentes que justificam a não utilização do TC são o não conhecimento da ferramenta e a não aplicabilidade devido à natureza da empresa.

Particularmente, no caso do Brasil um dos estudos refere uma abordagem diferente, em que a maior empresa de construção civil utiliza o TC com o objetivo de aumentar o valor acrescentado das habitações, aumentando as funcionalidades sem aumentar os custos de produção. No contexto deste estudo a competitividade é quase nula, visto que se trata de uma empresa de construção de habitação social em que o cliente tem rendimento baixo e não tem opção de escolha. Os níveis de qualidade e funcionalidade são os essenciais para habitação, sendo os *Target Cost* calculados nestes moldes, sem que as habitações percam as características habitacionais.

Apresenta-se de seguida o quadro nº1 que visa a comparação dos aspetos referidos no ponto 1.2, com vista a uma melhor observação dos elementos constantes dos estudos nacionais e internacionais evidenciados, no qual em primeiro se exibem os dados investigados nesta dissertação.

Quadro 1 - Análise Comparativa entre Países

							Target Costing					
	Autor	Países	Amostra	Respostas		Razões de não utilização	Utilização (%)	Indústrias	Factores maior influência	Envolvimento departamentos	Envolvimento Fornecedor	Benefícios
				Nº	(%)							
	Valente (2015)	Portugal	352	57	16%	Desconhecimento da ferramenta de gestão; Nunca se considerou a sua utilização	35%	Automóvel; farmacêutica; alimentar e bebidas	Competitividade do mercado	Financeiro, gestão, gestor de produto, modelação/design produto, qualidade, compras, distribuição/logística	Sim	Aumento de resultados, Melhoria contínua do processo de produção, Redução de custos
Europa	Soares (2009)	Portugal	57	11	19%	Desconhecimento da ferramenta de gestão	55%	Automóvel	Competitividade do mercado (pressão externa)	-	-	Obter vantagens sobre concorrência
	Dekker e Smidt (2003)	Alemanha	175	32	18%	Natureza da empresa; Não aplicável à empresa; Falta de conhecimento da ferramenta	59%	Eletrónica; textil; eq.precisão; química	Competitividade do mercado	Desenvolvimento do produto	-	Redução de custos; Rápido lançamento de produtos; satisfação de clientes; controlo qualidade
	Briciu e Capusneanu (2013)	Romenia	- (317 px)	-	-	Falta de conhecimento da ferramenta; conflitos entre departamentos; insuficiência de informação contabilística.	-	Eletrodomésticos	Competitividade do mercado	Contabilidade	Sim	Redução de custos; gestão de custos desde fase de desenvolvimento; envolvimento multi-departamental; maior detalhe de informação
	Fridh e Borgernas (2003)	Suécia	250	91	36%	Resistência à mudança; falta de conhecimento da ferramenta; falta de formação do pessoal	16%	Maquinaria e metalurgia	Competitividade do mercado	Desenvolvimento do produto; design produto; compras	Sim	Conhecimento de custos gerais; focar o lucro; redução de custos.
América	Ellram (2006)	USA	11	11	100%	-	100%	Eletrónica; aviação; maquinaria; Eetrodomésticos	-	Contabilidade; financeiro	Sim	Redução de custos
	Bertucci (2008)	Brasil	2	2	100%	-	100%	Construção habitação social; componentes automóveis	Redução de custos; satisfação de clientes; competitividade	Vendas; contabilidade	Não	Redução de custos; satisfação de clientes; controlo qualidade; rápido lançamento dos produtos
Asia	Sungkyoo, Heun-Hyo e Ill-woon (2008)	Japão	880	162	18%	Descentralização de poderes; cooperação entre departamentos; transferência de colaboradores entre departamentos.	-	Automóvel; aviação; construção; eletrónica	Alta valorização da moeda; competitividade; ciclo de vida dos produtos mais curta	Desenvolvimento do produto; design produto; dep.engenharia de produção	-	Redução de custos; eficiência dos processos; maior comercialização dos produtos
	Juhmani (2010)	Bahraini	80	26	33%	Não aplicável à empresa; utilização de outras ferramentas; tendência para diminuição da qualidade dos produtos	62%	-	"Redesign" de produtos existentes	MKT; vendas e contabilidade/financeiro	Não	Assistência relativamente ao custo, qualidade e funcionalidade; ajuda no lançamento de novos produtos; redução de custos
	Al-Dalabeeh (2012)	Jordânia	50	35	70%	Dependência de "mão" humana	-	-	Competitividade do mercado	Gestão	-	Competitividade e manutenção e desenvolvimento de maquinaria
	Khozein e Royae (2011)	Irão	-	-	-	-	-	-	Competitividade do mercado	Design produto	Sim	Redução de custos, aumentar qualidade
	Kocsoy, Gurdal e Karabayır (2009)	Turquia	451	90	20%	-	59%	Automóvel; maquinaria; papel	Competitividade do mercado	Todos	Não	Redução de custos
Oceania	IFAC (1999)	Australia	1	1	100%	-	-	Automóvel	Redução de custos; satisfação de clientes; Competitividade do mercado	Engenharia de produção; desenvolvimento do produto; vendas	Sim	Eficiência dos processos e inovação dos produtos; maior competitividade; maior comercialização dos produtos com orientação para clientes; gestão mais eficiente.
	Rattray, Lord e Shanahan (2007)	Nova Zelandia	80	31		Não aplicável à empresa; utilização de outras ferramentas	39%	-	Redução de custos; satisfação de clientes	Produção; desenvolvimento do produto; design produto	Não	Redução de custos; satisfação de clientes; controlo qualidade; rápido lançamento dos produtos

CAPÍTULO II – METODOLOGIA

2.1 Introdução

O enriquecimento do conhecimento na área em que recai a investigação vai ao encontro do objetivo geral da presente dissertação. O conteúdo deste estudo torna-se interessante pelo escasso número de estudos nacionais, e pela possibilidade de comparação com estudos estrangeiros. Neste sentido, para além da abordagem teórica com a revisão da literatura, desenvolveu-se uma recolha de dados empíricos com vista responder às questões de investigação.

A questão principal desta investigação recai sobre o seguinte:

Q1: As maiores empresas portuguesas estão a utilizar o *Target Costing*?

Esta questão tem interesse para a constatação da realidade nacional relativamente à utilização do TC, e comparação com nível de utilização internacional.

Outras duas questões foram estudadas, nomeadamente, as que se seguem:

Q2: Existem semelhanças na utilização do *Target Costing* a nível nacional e internacional?”

Q3: Existem discrepâncias entre a teoria e a prática na utilização do *Target Costing*?”

A questão Q2 torna-se interessante para comparação dos resultados nacionais relativamente à implementação do TC com dados de estudos internacionais de outros autores.

A questão Q3 visa a comparação entre teoria e prática, possibilitando a confirmação da implementação do TC de forma integral nas empresas nacionais.

De seguida apresenta-se, detalhadamente, as ações desenvolvidas para obtenção de informação com vista responder as questões referidas anteriormente.

2.2 Método de pesquisa e técnicas utilizadas

A pesquisa presente neste estudo foi de natureza descritiva, em que o objetivo foi estudar e interpretar resultados sobre a utilização do TC nas maiores empresas portuguesas.

A metodologia seguida foi a perspetiva quantitativa, em que se elaborou e enviou um questionário para recolha de dados às maiores empresas portuguesas.

A população-alvo é constituída pelas empresas portuguesas e a amostra é do tipo não probabilística, escolhida de forma não aleatória e do tipo “criterial” (maiores empresas portuguesas). Esta escolha justifica-se pela necessidade de aumentar as hipóteses de obter respostas de empresas utilizadoras do *Target Costing*, adaptando desta forma a amostra ao estudo. A seleção da amostra teve como principais filtros, pertencer à lista de “maiores empresas nacionais” e ser empresa industrial transformadora.

A recolha de dados foi efetuada através de questionário, de forma a permitir a análise quantitativa e descritiva simples das respostas obtidas e sua comparação com os pressupostos teóricos e conceitos envolvidos no *Target Costing*, aferindo o seu grau de utilização e maturidade de implementação nas maiores empresas portuguesas e a sua discrepância entre a teoria e a prática.

A investigação foi baseada na revisão da literatura existente até à data, e posteriormente na recolha de dados quantitativos através da realização de um questionário. Esta escolha deve-se à facilidade de tratamento da informação recolhida, rapidez na obtenção de resposta, otimização de custos e à possibilidade de análise estatística.

Antes da elaboração do questionário, foi feita uma pesquisa a questionários provenientes de fonte “científica”, obtendo-se diferentes exemplos de estrutura de questionários, possibilitando seguir algumas linhas de orientação já estudadas noutros países.

No sentido de obter um maior número de respostas, o questionário foi elaborado com um formato objetivo, linguagem clara, perguntas concisas e de número

reduzido. O questionário foi concebido através do *Google Docs*, possibilitando às empresas responder ao questionário diretamente através do *link* enviado por correio eletrónico, de forma rápida e sem custos.

O correio eletrónico enviado aos inquiridos com o *link*, incluía um texto de apresentação com referência ao objetivo e importância da investigação, ao tempo médio de resposta e ao anonimato e confidencialidade dos dados. Também foi mencionado o correio eletrónico do autor, possibilitando o contacto do inquirido para eventuais esclarecimentos sobre o questionário.

O questionário antes de ser enviado para a população, foi efetuado um teste piloto para verificação da funcionalidade e conteúdo do mesmo. Neste sentido, o questionário foi enviado para 6 empresas com uma questão adicional sobre a sua opinião quanto ao mesmo. Não houve retorno negativo por parte destas empresas, pelo que o questionário estava pronto a ser enviado.

2.3 Estrutura e objetivos do questionário

Com o objetivo de aumentar o número de respostas, facilitar o preenchimento do questionário pelo inquirido e obter dados possíveis de ser analisados estatisticamente, optou-se por perguntas fechadas com uma lista limitada de respostas possíveis.

O questionário inicia-se com o grupo de perguntas de identificação, segue-se o grupo de perguntas sobre o tipo de gestão praticado na empresa, o terceiro grupo inquirir se as empresas utilizam ferramentas de gestão estratégicas e o último grupo contém perguntas específicas sobre a utilização do TC.

Por conseguinte, o questionário foi estruturado em quatro grupos de perguntas, conforme se segue.

O primeiro grupo identifica o cargo do inquirido e caracteriza a empresa, quanto ao setor, dimensão e localização. Estas perguntas permitem caracterizar a amostra de empresas, e têm como objetivo verificar se existe alguma correlação entre utilização e dimensão da empresa.

O **segundo grupo** refere-se às questões relacionadas com o tipo de gestão praticado nas empresas. As respostas obtidas permitem identificar características presentes na literatura sobre a ferramenta TC, possibilitando desta forma a comparação entre a teoria e a prática.

O **terceiro grupo** de perguntas diz respeito ao grupo com informação sobre a utilização de ferramentas estratégicas. Para além das perguntas adicionais para obtenção de respostas para tirada de conclusões, está presente a pergunta principal sobre se a empresa utiliza o TC. No caso de resposta negativa, segue-se a última pergunta sobre qual ou quais as razões pelo qual não utiliza a ferramenta. No caso de resposta positiva, segue-se para o quarto grupo de perguntas.

Por último, o **quarto grupo** é composto por questões específicas sobre a utilização do TC. Desde características sobre a sua utilização até aos seus benefícios e desvantagens. Estas perguntas são semelhantes às presentes nos estudos estrangeiros, pelo que permite a comparação da informação adquirida.

2.4 Definição da população

A população é essencialmente constituída por grandes empresas e pequenas e médias empresas¹ (PME), industriais transformadoras. A escolha desta população justifica-se pela maior probabilidade de utilização de ferramentas de gestão estratégica.

As empresas de serviços foram excluídas pelo pressuposto de menor probabilidade de utilização do TC. No entanto, durante a revisão da literatura foram encontrados estudos que incluíam empresas de serviços.

A população foi constituída pelas 352 maiores empresas industriais transformadoras. O principal objetivo da presente investigação é tirar conclusões sobre a utilização do TC nestas empresas.

¹ Grandes empresas e PME – de acordo com classificação da Recomendação [2003/361/CE](#) da Comissão, de 6 de Maio de 2003.

A população foi selecionada através da lista de 1000 maiores empresas de 2012, publicada pelo Diário Económico em 2013, e através da recolha de informação disponível na Base de Dados SABI (Sistema de Análise de Balanços Ibéricos).

2.5 Recolha de dados e tratamento da informação recolhida

A base de dados SABI apenas continha endereços eletrónicos de algumas empresas, pelo que foi necessário proceder à pesquisa de endereços eletrónicos via internet.

O inquérito foi enviado, via *correio eletrónico* com o *link* para o *Google Docs* às 352 maiores empresas industriais de Portugal em Dezembro de 2014, tendo sido repetido este procedimento por mais vezes em Janeiro, Fevereiro e Março de 2015. No total foram rececionadas 57 respostas válidas, considerando-se ser a amostra definitiva.

Os dados apenas foram tratados estatisticamente, devido à amostra representar apenas 16,19% da população.

CAPÍTULO III – ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Neste capítulo é desenvolvida a análise dos dados recolhidos da amostra de 57 empresas.

Inicia-se com a caracterização da amostra, segundo dimensão, localização e atividade económica.

Na segunda parte, analisam-se os dados recolhidos, de forma a tirar conclusões e dar resposta às perguntas de investigação presentes neste estudo.

3.1 Caracterização da amostra

A amostra é constituída por 57 empresas, que representam 16,19% da população em estudo.

A dimensão das empresas foi avaliada segundo o número de trabalhadores e volume de negócios. Desta forma, verifica-se que a amostra é constituída por 24 empresas de grande dimensão e 33 PME. Nenhuma das empresas possui menos de 10 trabalhadores, pelo que não existem microempresas na amostra em estudo.

Quadro 2 – Dimensão

Tipo de empresa	Respostas	
	Nº	%
Grandes Empresas	24	42%
PME	33	58%
Total	57	100%

No quadro que se segue pode-se verificar que a zona centro e norte foram as zonas com maior número de respostas, o que era previsível devido ao facto da indústria em Portugal se localizar na sua maioria nestas zonas.

Quadro 3 – Zona geográfica

Zona geográfica	Respostas	
	Nº	%
Centro	28	49%
Norte	18	32%
Sul	9	16%
Região Autónoma (Madeira ou Açores)	2	4%
Total	57	100%

A setor mais representativo neste estudo é o da indústria automóvel com uma percentagem de 19% da amostra. As indústrias da farmacêutica, química e alimentar/bebidas, representam cada uma 11% da amostra.

Quadro 4 – Caracterização da atividade económica

Setor	Respostas	
	Nº	%
Automóvel	11	19%
Alimentar e Bebidas	6	11%
Farmacêutica	6	11%
Químico	6	11%
Metalurgia	5	9%
Cerâmica	3	5%
Papel, celulose, cartão e gráfica	3	5%
Têxtil e calçado	3	5%
Borracha e matéria plástica	2	4%
Eletrônica e mecânica	2	4%
Vidro e outros materiais minerais	2	4%
Agro-indústria e biocombustíveis	1	2%
Componentes automóveis	1	2%
Equipamentos e serviços	1	2%
Fabricação de moldes metálicos e Injeção de matérias plásticas	1	2%
Cortiça	1	2%
Lacticínios	1	2%
Informática	1	2%
Madeira e cortiça	1	2%
Total	57	100%

De entre as várias combinações de razões justificativas pela não utilização da ferramenta TC, salientaram-se as do quadro 4. A justificação com maior número de respostas foi a de os “sistemas de gestão implementados suficientes e adequados”, pelo que estas empresas estão satisfeitas com outras ferramentas de gestão presentes nas empresas.

Quadro 5 – Justificação da não utilização do *Target Costing*

Ordem	Justificação
1º	Sistemas de gestão implementados suficientes e adequados
2º	Características particulares da produção
3º	Desconhecimento da ferramenta de gestão
4º	Dificuldade de mudança de estratégias de gestão
5º	Nunca se considerou a sua utilização

3.2 Análise de Dados

3.2.1 Utilização do *Target Costing* nas empresas portuguesas

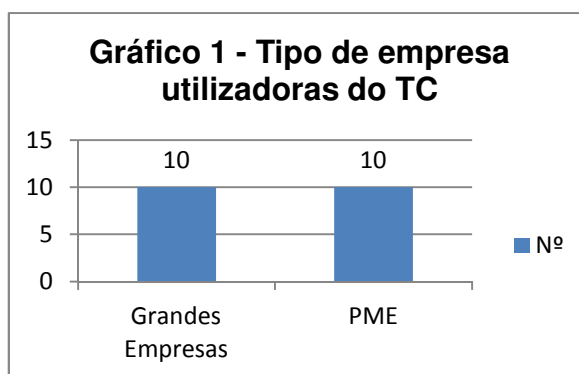
Das 57 empresas da amostra, 20 afirmaram utilizar o TC, o que representa 35% da amostra estudada.

Quadro 6 – Utilização do *Target Costing*

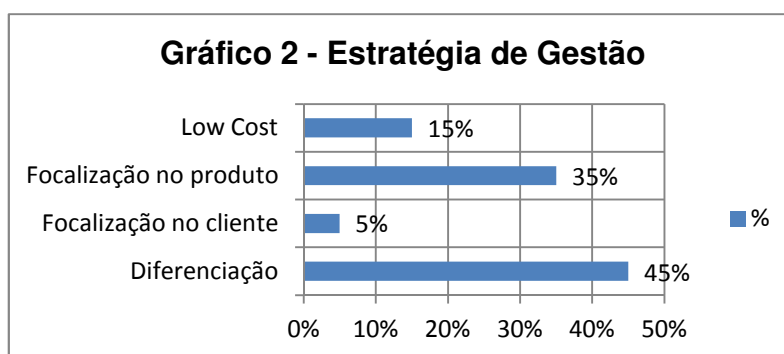
Utilização do <i>Target Costing</i>	Respostas	
	Nº	%
Não	37	65%
Sim	20	35%
Total	57	100%

As empresas utilizadoras do TC afirmam ter a ferramenta implementada há mais de 5 anos na empresa e todas a consideram eficiente. Estas empresas estão presentes em mercados competitivos e na sua maioria em mercados de incerteza económica.

Quanto à dimensão, estas resumem-se a 10 empresas de grande dimensão e 10 PME.



As estratégias de gestão mais utilizadas são a de diferenciação e de focalização no produto, com percentagens de 45% e 35%, respetivamente. Verificamos que as estratégias de focalização no cliente e de *Low Cost* não são muito vulgares nestas empresas.



No que diz respeito ao lançamento de novos produtos verificou-se que 80% das empresas em estudo, lançaram novos produtos entre 2012 e 2014, maioritariamente com orientação para a satisfação do cliente e para o dinamismo da empresa, com uma regularidade semestral e anual.

Grande parte das empresas afirmou que nem todos os produtos submetidos a I&D foram lançados, o que demonstra algum rigor na utilização da ferramenta.

Quadro 7 – Lançamento de Novos Produtos

Lançamento de Novos Produtos	Respostas	
	Nº	%
Antes de 2010	3	15%
Dinamismo da empresa	1	5%
Satisfação do cliente	2	10%
Entre 2012 e 2014	16	80%
Criação de resultados para acionistas, dinamismo da empresa	1	5%
Dinamismo da empresa	1	5%
Ganhar mercado	1	5%
Satisfação do cliente	7	35%
Satisfação do cliente, Criação de resultados para acionistas, Dinamismo da empresa	2	10%
Satisfação do cliente, Dinamismo da empresa	3	15%
Satisfação do cliente, Liderança nas vendas dos produtos com maior valor acrescentado	1	5%
Não respondeu	1	5%
Satisfação do cliente, Dinamismo da empresa	1	5%
Total	20	100%

Segundo estas empresas, os fatores considerados essenciais para atingir o sucesso são a combinação dos seguintes: orientação para o cliente, a eficiência de custos, a inovação e a qualidade. Estas características são elementos presentes no TC, pelo que existe concordância com as empresas em estudo.

Quadro 8 – Fatores para atingir sucesso

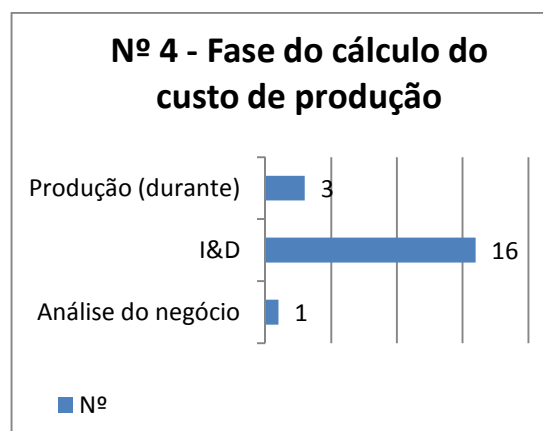
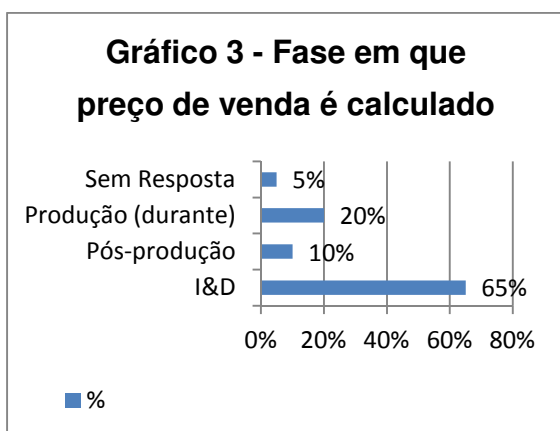
Fatores para atingir sucesso	Nº Respostas	%
Eficiência de custos, inovação, qualidade	1	5%
inovação	1	5%
Orientação para cliente	1	5%
Orientação para cliente, eficiência de custos, inovação, qualidade	12	60%
Orientação para cliente, eficiência de custos, qualidade	2	10%
Orientação para cliente, inovação, qualidade	2	10%
Orientação para cliente, qualidade	1	5%
Total	20	100%

Segundo o quadro 9, seguinte, verificou-se que os preços de venda são estabelecidos na sua maioria de acordo com o preço de mercado, o que demonstra a existência de pesquisa de mercado.

Quadro 9 – Método utilizado para estabelecer preço de venda

Método utilizado para estabelecer preço de venda	Respostas	
	Nº	%
Margem sobre os custos de produção	5	25%
Negociação com clientes	5	25%
Preço de mercado	9	45%
Preço de venda fixado administrativamente (Estado)	1	5%
Total	20	100%

Nos gráficos seguintes constata-se que o preço de venda e o custo de produção são calculados na sua maioria na fase de I&D, característica presente na ferramenta TC.



Os resultados do questionário evidenciaram igualmente aspetos como os seguintes:

- Os departamentos seleccionados pelas empresas para a redução de custos são a administração, comercial, I&D, marketing e produção, pelo que verifica-se uma preocupação de reduzir custos em todo ciclo de vida do produto;

- Os departamentos mais envolvidos nos processos de entre estas empresas são a contabilidade/*controller*, qualidade, gestão, comercial, compras, planeamento produto, gestor de produto, modelação/*design* produto, financeiro, distribuição/logística e marketing, aos quais são impostos *Target Costs*, com o objetivo de atingir a eficiência de custos;
- Existe um esforço por parte destas empresas para estabelecer contacto com a sua cadeia de valor. A maioria das empresas afirma que fornecedores e clientes são envolvidos no início dos processos de desenvolvimento de novos produtos, são impostos objetivos aos fornecedores (*Target Costs*) e que existe feedback dos clientes quanto aos produtos;
- Os fatores que contribuíram para o sucesso da implementação do TC foram o acompanhamento do processo, a comunicação entre equipas, a colaboração e formação de funcionários, a eficácia dos gestores, e a dinâmica da empresa;
- Estas empresas combinam o TC com outras ferramentas de gestão estratégica tais como o *Kaisen Costing*, o ABC, o JIT, o *Balance Scorecard* (BSC) e o *Benchmarking*, na tentativa de obter melhoria contínua dos processos de produção;
- As desvantagens mais referidas foram a grande pressão sobre colaboradores, os conflitos com fornecedores sobre objetivos de redução de custos e o atraso no lançamento de produtos (devido a repetições de processos de EV);
- Os resultados mais apontados pelas empresas foram a melhoria contínua do processo de produção, a redução de custos, o aumento de resultados e a maior comunicação entre equipas da empresa.

3.2.2 Discussão dos dados

No seguimento da análise de dados anterior, pode-se constatar alguns aspetos no que diz respeito à utilização e à teoria do TC.

As empresas nacionais estudadas estão presentes em mercados competitivos e de incerteza económica, características defendidas pelos investigadores Dekker e

Smidt (2003). No entanto, a presença em mercado com incerteza económica não é defendida no estudo de Ax, Greve e Nilsson.

O lançamento de novos produtos é feita com orientação para satisfação do cliente, pelo que o estudo de mercado está presente no processo. O estudo de mercado é a primeira fase da implementação do TC, que permite a identificação do produto e requisitos eleitos pelo consumidor.

O *Target Price* é estabelecido segundo o preço de mercado e o *Target Cost* resulta da subtração da margem de lucro ao mesmo. Ambos são calculados na fase de I&D, pelo que estão presentes as características fulcrais do TC.

A decomposição do *Target Cost* pelos departamentos também está presente na utilização do TC nas empresas portuguesas. Custos máximos são impostos aos departamentos, procurando atingir a eficiência máxima dos processos em todo ciclo de vida dos produtos, tal como defendido por Ax, Greve e Nilsson (2008).

O envolvimento dos vários departamentos das empresas nos processos de desenvolvimento de novos produtos é afirmado igualmente no estudo de Zengin e Ada.

O envolvimento dos fornecedores não é comum a todos os países, sendo que estudos japoneses não referem este fator. No entanto, existem investigadores como Ellram (2006) que defendem este facto para a obtenção de melhores resultados. As empresas nacionais têm envolvido os fornecedores desde o início dos processos de desenvolvimento dos produtos com a imposição de preços reduzidos, com a finalidade de atingir o *Target Cost*.

Outra característica coincidente entre a teoria e a prática na utilização do TC é o facto das empresas nacionais fazerem combinação da mesma com outras ferramentas de gestão, nomeadamente, o ABC, o *Kaisen Costing*, o JIT, o BSC e o *Benchmarking*, com o objetivo implementar a melhoria contínua dos processos, algo já presente no estudo de Soares (2009).

Os fatores que as empresas nacionais consideram que contribuíram para a eficiência de gestão foram o acompanhamento do processo, comunicação entre equipas, colaboração e formação dos funcionários, a eficácia dos gestores e a dinâmica da empresa. Estes fatores são idênticos aos referidos nos estudos de Ramanan e de Dekker e Smidt.

As desvantagens apontadas pelas empresas portuguesas são semelhantes às afirmadas por Zengin e Ada no seu estudo. A pressão sobre fornecedores, conflitos com fornecedores e atraso de lançamento dos produtos são as mais frequentes.

Podemos desta forma concluir que as empresas portuguesas estão a utilizar o TC de forma idêntica à da literatura existente.

No capítulo seguinte apresentamos as conclusões encontradas nesta investigação.

CAPÍTULO IV – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

4.1 Conclusões

Com o presente estudo, chegámos às mesmas conclusões que a maioria dos autores referenciados na revisão da literatura.

A competitividade nos mercados tem exigido uma gestão mais eficiente por parte das empresas, e que com esta constante pressão, são obrigadas a implementar uma ou várias ferramentas de gestão estratégica no sentido de conseguir atingir a melhor performance.

No sentido de responder a esta atualidade, a ferramentas escolhida por algumas empresas é o TC, que por vezes é combinada com outras ferramentas de gestão estratégica que proporcionam a melhoria contínua dos processos ou do produto, nomeadamente o *Kaizen Costing*, JIT, ABC, o BSC e o *Benchmarking*.

Em resposta objetiva às questões de investigação colocadas no capítulo II, o grau de utilização do TC nas empresas portuguesas é razoável, dado que 35% das empresas, numa amostra de 16,19% da população, é utilizadora desta ferramenta com alguma maturidade, dado que existe na maioria das empresas por um período superior a 5 anos.

O TC é utilizado na sua maioria pelas maiores empresas de transformação nacionais e internacionais inseridas em ambientes de elevada competitividade. Apesar desta ferramenta de gestão ser aplicada em diferentes países, as diferenças de aplicabilidade são mínimas, demonstrando que a envolvente cultural e económica não têm muita influência na utilização do TC.

A diferença encontrada a nível internacional prende-se no envolvimento do fornecedor na fase de desenvolvimento dos produtos, o qual não tem tratamento unânime entre países. Alguns estudos não fazem qualquer referência a este facto, mas as empresas dos países da Roménia, Suécia, EUA, Irão, Austrália e Portugal dão grande importância ao envolvimento do fornecedor no início dos processos de TC.

Em resposta objetiva às questões de investigação colocadas no capítulo II, ponto 2.1, verificam-se as seguintes conclusões:

Q1: As maiores empresas portuguesas estão a utilizar o *Target Costing*?

As maiores empresas industriais nacionais estão a utilizar o *Target Costing*, com maturidade de 5 anos e consideram a ferramenta eficiente. Estas empresas estão a utilizar o TC conforme teoria existente, no sentido de obter maior eficiência na gestão.

Podemos enumerar os aspetos principais do TC presentes nas maiores empresas portuguesas:

- A pesquisa de mercado é organizada no sentido de averiguar as necessidades e preferências dos clientes;
- O lançamento de novos produtos é feita com orientação para satisfação do cliente;
- O cálculo do *Target Price* tem como referência o preço de mercado e é calculado na fase de desenvolvimento do produto;
- O *Target Cost* é também calculado na fase de desenvolvimento do produto;
- A decomposição do *Target Cost* é feita pelos vários departamentos;
- Existe envolvimento dos fornecedores desde o início dos processos de desenvolvimento dos produtos com a imposição de preços reduzidos;
- Os fatores que contribuíram para a eficiência da implementação do TC foram o acompanhamento do processo, comunicação entre equipas, colaboração e formação dos funcionários, a eficácia dos gestores e a dinâmica da empresa.
- Algumas das desvantagens decorrentes do TC são a pressão sobre funcionários, conflitos com fornecedores e atraso de lançamento dos produtos.

Q2: Existem semelhanças na utilização do *Target Costing* a nível nacional e internacional?”

Segundo os estudos às empresas internacionais a conclusão foi a não constatação de muitas diferenças, pelo que a ferramenta é utilizada relativamente de forma semelhante.

A maioria dos estudos referem que a competitividade de mercado é um fator de influência para a utilização do TC, e a redução de custos é o benefício mais valorizado pelas empresas, seguido pela satisfação dos clientes e o controlo de qualidade.

Os departamentos mais envolvidos no processo são os departamentos de desenvolvimento do produto e de *design*. Relativamente ao envolvimento do fornecedor no processo de desenvolvimento do produto, não existem conclusões sólidas.

O não conhecimento da ferramenta e a não aplicabilidade do TC devido à natureza da empresa, são as razões mais frequentes para a não utilização do TC.

Q3: Existem discrepâncias entre a teoria e a prática na utilização do *Target Costing*?”

Não existem discrepâncias entre teoria e prática na utilização do TC, nem a nível nacional nem internacional.

Tal como já referido anteriormente, nas questões anteriores, a ferramenta está a ser utilizada de forma semelhante a nível mundial, portanto de acordo com a teoria existente.

De seguida apresentam-se os contributos e limitações do presente estudo.

4.2 Contributos teórico-práticos e limitações do estudo

Este estudo preenche uma lacuna existente no que se refere ao estudo do TC em empresas nacionais de vários setores, devido praticamente à inexistência dos

mesmos. O estudo contribui para a divulgação das práticas do TC nas empresas transformadoras e abre caminho para futuras investigações nesta área.

Os resultados obtidos permitem, à semelhança do que acontece em outros países, confirmar que a ferramenta de gestão estratégica TC está a ser utilizada na sua maioria de acordo com a teoria.

No decorrer deste trabalho o autor confrontou-se com determinadas limitações e/ou dificuldades que importa referir. Uma destas, motivada pelo número reduzido de respostas obtidas, limitando o tratamento dos dados à análise estatística descritiva. As empresas inquiridas não constituem uma amostra significativa da população em estudo², pelo que as conclusões não poderão ser alargadas à população.

Tal constatação impediu igualmente a possibilidade do tratamento em sede de análise multivariada de dados com todas as vantagens decorrentes da mesma.

4.3 Sugestões para investigações futuras

Embora o presente estudo tenha contribuído tanto ao nível teórico como prático para o conhecimento da utilização do TC nas maiores empresas transformadoras portuguesas, ainda existem pontos interessantes a investigar.

Deste modo, sugerem-se as seguintes pistas de investigação:

- Replicar o estudo às maiores empresas nacionais incluindo empresas de serviços (empresas transformadoras vs empresas serviços);
- Replicar o estudo num período temporal diferente que permita a avaliação sobre eventuais evoluções;
- Realização de estudo de caso em empresa utilizadora do TC;
- Realização de estudo sobre combinação entre TC e outras ferramentas de gestão estratégica.

² A amostra representa 16,19% da População em estudo.

Referências Bibliográficas

AL-DALABEEH, Abed El-Rahman Kh. - Capability of Jordanian Industrial Shareholding Companies to Apply Target Costing System. **International Journal of Business and Management**. [Em linha] 7:21 (2012) 124–130. [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:http://www.ccsenet.org/journal/index.php/ijbm/article/viewFile/18629/14064>. ISSN 1833-3850.

AX, Christian; GREVE, Jan; NILSSON, Ulf - The impact of competition and uncertainty on the adoption of target costing. **International Journal of Production Economics**. [Em linha] 115 (2008) 92–103. [Consult. 10 jan. 2015]. Disponível em WWW:<URL:http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0925527308001473>. ISSN 0925-5273.

BERTUCCI, Carlos Eduardo - **Custeio alvo na indústria brasileira de autopeças**. São Paulo : Universidade de São Paulo, 2008 Dissertação de Mestrado.

BRICIU, Sorin; CAPUSNEANU, Sorinel - Pros and Cons for the Implementation of Target Costing Method in Romanian Economic Entities. **Journal of Accounting and Management Information Systems**. [Em linha] 12:3 (2013) 455–470. [Consult. 8 fev. 2015]. Disponível em WWW:<URL:http://ideas.repec.org/a/ami/journl/v12y2013i3p455-470.html>.

COOPER, Robin; SLAGMULDER, Regine - Develop Profitable New Products with Target Costing. **Sloan Management Review**. [Em linha] 40:4 (1999) 23–33. [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=2107642&site=ehost-live>. ISSN 0019-848X.

DEKKER, Henri; SMIDT, Peter - A survey of the adoption and use of target costing in Dutch firms. **International Journal of Production Economics**. [Em linha] 84:2003) 293–305. [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0925527302004504>. ISSN 0925-5273.

ELLRAM, Lisa M. - The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice. **The Journal of Supply Chain Management**. [Em linha] 42:1 (2006) 13–26. [Consult. 24 nov. 2014]. Disponível em WWW:<URL:http://doi.wiley.com/10.1111/j.1745-493X.2006.04201003.x>. ISSN 1523-2409.

FRIDH, Gustav; BORGERNÄS, Henrik - **The use of target costing in Swedish manufacturing firms** [Em linha]. Gotemburgo, Suécia : Universidade de Gotemburgo, 2003 [Consult. 4 mar. 2015]. Disponível em WWW:<URL:https://gupea.ub.gu.se/handle/2077/1839>. Dissertação de Mestrado.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS - **Implementing Target Costing** [Em linha]. Montvale, NJ : Institute of Management Accountants, 1994 Disponível em WWW:<URL:<http://www.imanet.org/>>. ISBN 1-894091-25-6.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTS - **Target Costing for Effective Cost Management: Product Cost at Toyota Australia**. New York : IFAC, 1999. ISBN 1-887464-38-7.

JACOMIT, Ana Mitsuko; GRANJA, Ariovaldo Denis - An Investigation into the Adoption of Target Costing on Brazilian Public Social Housing Projects. **Architectural Engineering and Design Management**. [Em linha] 7:2 (2011) 113–127. [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:<http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=a9h&AN=64393290&site=ehost-live>>. ISSN 1745-2007.

JUHMANI, Omar I. H. - ADOPTION AND BENEFITS OF TARGET COSTING IN BAHRAINI MANUFACTURING COMPANIES. **Journal of the Academy of Business and Economics**. [Em linha] 10:1 (2010) 113–122. [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:<http://connection.ebscohost.com/c/articles/52424014/adoption-benefits-target-costing-bahraini-manufacturing-companies>>. ISSN 1542-8710.

KHOZEIN, Ali; ROYAEI, Ramezan Ali - Effectiveness Implementing and Launching the Target Costing System. **International Research Journal of Finance & Economics**. [Em linha] 70 (2011) 197–204. [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:<http://connection.ebscohost.com/c/articles/67127059/effectiveness-implementing-launching-target-costing-system>>. ISSN 1450-2887.

KOCSOY, Murat; GURDAL, Kadir; KARABAYIR, Mehmer Emin - Target costing in Turkish manufacturing enterprises. **Problems and Perspectives in Management**. [Em linha] 7:1 (2009) 197–207. [Consult. 22 mar. 2015]. Disponível em WWW:<URL:http://businessperspectives.org/journals_free/ppm/2009/PPM_EN_2009_01c_Kocsoy.pdf>. ISSN 1727-7051.

MAAW - **Management and Accounting Web** [Em linha]. South Florida : MAAW, [s.d.] [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:<http://maaw.info/ArticleSummariesMain.htm>>.

MAHER, M. - **Cost accounting: creating value for management**. 5. ed. Chicago : Irwin, 1997. ISBN 0-256-17001-0.

RAMANAN, Ram - TARGET COSTING. Em PAUL M. SWAMIDASS (Ed.) - **Innovations in Competitive Manufacturing**. New York : American Management Association International, 2002. ISBN 9780814471401. p. 399–405.

RATTRAY, Caleb J.; LORD, Beverley R.; SHANAHAN, Yvonne P. - Target costing in New Zealand manufacturing firms. **Pacific Accounting Review**. [Em linha] 19:1 (2007) 68–83. [Consult. 19 fev. 2015]. Disponível em

WWW:<URL:http://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/01140580710754656>. ISSN 0114-0582.

SOARES, Fernando Rui Morais - **O Custo Alvo - Ferramenta de Gestão Estratégica**. Porto : Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2009

SUNGKYOO, Huh; KEUN-HYO, Yook; IL-WOON, Kim - RELATIONSHIP BETWEEN ORGANIZATIONAL CAPABILITIES AND PERFORMANCE OF TARGET COSTING: AN EMPIRICAL STUDY OF JAPANESE COMPANIES. **Journal of International Business Research**. 7:1 (2008) 91–107.

SWENSON, Dan *et al.* - Best Practices in Target Costing. **Management Accounting Quarterly**. [Em linha] 4:2 (2003) 12–17. Disponível em WWW:<URL:http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=11683389&site=ehost-live>. ISSN 1528-5359.

TANI, Takeyuki - Interactive control in target cost management. **Management Accounting Research**. . ISSN 1044-5005. 6 (1995) 399–414.

YAZDIFAR, Hassan; ASKARANY, Davood - A comparative study of the adoption and implementation of target costing in the UK, Australia and New Zealand. **International Journal of Production Economics**. [Em linha] 135:1 (2012) 382–392. [Consult. 8 fev. 2015]. Disponível em WWW:<URL:http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0925527311003525>. ISSN 0925-5273.

ZENGİN, Yasemin; ADA, Erhan - Cost management through product design: target costing approach. **International Journal of Production Research**. [Em linha] 48:19 (2010) 5593–5611. [Consult. 24 set. 2014]. Disponível em WWW:<URL:http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=52815495&site=ehost-live>. ISSN 0020-7543.

ANEXOS

Anexo 1 – Texto introdutório que acompanhou o questionário

“Bom dia,

Sou aluna da Universidade de Aveiro e estou a elaborar a dissertação para concluir o Mestrado em Contabilidade.

O tema em estudo é o "Target Costing (Custo Alvo) nas grandes empresas portuguesas”.

Como o tempo escasseia no mundo do trabalho, apenas lhe peço 5 minutos, os quais me trarão informação necessária para apresentação de resultados.

Sem as suas respostas este estudo ficará incompleto.

O inquérito destina-se unicamente a fins científicos, é confidencial e anónimo.

Pode solicitar qualquer esclarecimento que entender através do endereço eletrónico isca6096@ua.pt.

A sua resposta é importante!

Por favor siga o link para preenchimento do inquérito.

https://docs.google.com/forms/d/1EBIpKu_A_cf1WMXV6JhggT2mbwoYUA2cEjYA0XZrxDA/formResponse

Agradecemos a atenção dispensada.

Cumprimentos,

Sandra Valente”

Anexo 2 – Questionário

1. Identificação

Cargo:

- Administrativo
- CEO
- CFO
- Contabilista
- Controller
- Diretor
- Engenheiro
- Gestor
- Outro:

Indique a escala em que se insere o número de Empregados.

- 1 a 10
- 11 a 50
- 51 a 250
- mais de 250

Indique a escala em que se insere o volume de negócios do ano 2013.

- < 2 milhões de euros
- entre 2 e 10 milhões de euros
- entre 10 e 50 milhões de euros
- mais de 50 milhões de euros

Ramo de atividade:

- Alimentar e Bebidas
- Automóvel
- Borracha e Matéria Plástica
- Cerâmica
- Eletrônica e Mecânica
- Farmacêutica
- Informática
- Madeira e Cortiça
- Metalurgia
- Papel, celulose, cartão e gráfica
- Químico
- Tabaco
- Têxtil e Calçado
- Vidro e outros materiais minerais
- Outro:

Localização:

- Norte
- Centro
- Sul
- Região Autónoma (Madeira ou Açores)

2. Tipo de Gestão

Quando existe necessidade de redução de custos quais os departamentos afetados?

- Administração
- Comercial
- Investigação e Desenvolvimento
- Marketing
- Produção
- Outro:

Quais os fatores que considera importantes para atingir o sucesso?

- Orientação para Cliente
- Eficiência de custos
- Inovação
- Qualidade
- Outro:

Qual a estratégia de gestão presente na empresa?

- Low Cost
- Diferenciação
- Focalização no produto
- Outro:

Em que ano foi o último lançamento de novo produto?

- Entre 2012 e 2014
- Entre 2010 e 2012
- Antes de 2010

A iniciativa de lançamento de novos produtos é orientada para que efeito?

- Satisfação do cliente
- Criação de resultados para accionistas
- Dinamismo da empresa
- Outro:

Em que fase do processo de lançamento de novo produto é calculado o custo de produção?

- I&D
- Produção (durante)
- Pós-produção
- Outro:

Qual o método utilizado para estabelecer o preço de venda?

- Preço de Mercado
- Margem sobre os Custos de Produção
- Negociação com clientes
- Preços de anos anteriores com ajustamento de inflação
- Outro:

Qual a fase em que o preço de venda é calculado?

- I&D
- Produção (durante)
- Pós-produção
- Outro:

3. Ferramentas de Gestão Estratégica

A empresa encontra-se num mercado com grande competitividade?

- Sim
- Não

Considera-se inserido num ambiente de incerteza e instabilidade económica?

- Sim
- Não

Qual ou quais as ferramentas de gestão estratégica utilizadas na empresa?

- *Kaisen Costing*
- *Target Costing* (Custo alvo)
- *Activety Based Costing* (ABC)
- *Just in Time* (JIT)
- *Balance Scocard* (BSC)
- Método das Seções Homogéneas
- *Benchmarking*
- Outro:

Utiliza o Target Costing?

- Sim (passa para perguntas do grupo 4 – Target Costing)
- Não (passa para questão seguinte)

Qual ou quais as razões pela não utilização o “Target Costing” como Ferramenta de Gestão Estratégica?

- Desconhecimento da ferramenta de gestão
- Dificuldade de mudança de estratégias de gestão
- Características particulares da produção
- Demasiado complexo
- Sistemas de gestão implementados suficientes e adequados
- Falta de recursos informáticos p/ implementação
- Falta de suporte da gestão
- Dificuldade em cooperação entre departamentos
- Falta de colaboração e formação de colaboradores
- Requer demasiados recursos
- Nunca se considerou a sua utilização
- Houve tentativa de utilização mas à posteriori processo rejeitado
- Pondera-se a sua utilização no futuro próximo
- Outro:

(Submete questionário – empresas que não utilizam TC)

4. Target Costing

Há quanto tempo implementou o *Target Costing*?

- Menos de 1 ano
- Entre 1 e 5 anos
- Mais de 5 anos

Como classifica o *Target Costing*?

- Eficiente
- Ineficiente

Todos os produtos submetidos a I&D foram lançados?

- Sim
- Não

Com que regularidade lançam novos produtos?

- Semestralmente
- Anualmente
- De 2 em 2 anos
- De 3 em 3 anos
- Outro:

Existe comunicação regular entre elementos da cadeia de valor (clientes, fornecedores...)?

- Sim
- Não

Os fornecedores são envolvidos no início dos processos de desenvolvimento do produto?

- Sim
- Não

São impostos objetivos (preços alvo) aos Fornecedores?

- Sim
- Não

Os clientes são envolvidos no início dos processos de desenvolvimento do produto?

- Sim
- Não

Existe feedback sobre opinião dos clientes após utilização dos produtos?

- Sim
- Não

Departamentos envolvidos no processo:

- Contabilidade/ *controller*
- Financeiro
- Gestão
- Gestor de Produto
- Marketing
- Modelação/Design Produto
- Planeamento Produto
- Qualidade
- Recursos Humanos
- Comercial
- Compras
- Pós-venda
- Distribuição/Logística
- Outro:

São impostos custos alvo aos departamentos?

- Sim
- Não

Quais os fatores que contribuíram para a eficiência do *Target Costing*?

- Colaboração e formação de funcionários
- Eficácia dos gestores
- Acompanhamento do processo
- Comunicação entre equipas
- Dinâmica da empresa
- Ambiente económico dinâmico
- Outro:

Quais os resultados da implementação do *Target Costing*?

- Aumento de vendas
- Aumento de resultados
- Melhoria contínua do processo de produção
- Maior comunicação entre equipas da empresa
- Redução de custos
- Outro:

Quais as desvantagens do processo?

- Grande pressão sobre colaboradores
- Atraso no lançamento de produtos (repetições de processos de Engenharia de valor)
- Conflitos com fornecedores sobre objetivos de redução de custos
- Outro:

(Submete questionário – empresas que utilizam TC)